Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2193 (06/11/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 52.j) Ley 4/2012 Art. 50.Uno.22º y Cuatro Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Derivado de su consideración como medio propio personificado y servicio técnico del Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria, la sociedad mercantil consultante ha sustituido, por causas sobrevenidas, al Ayuntamiento citado como ente gestor de las actuaciones de impulso de rehabilitación a nivel de barrio correspondiente al Entorno Residencial de Rehabilitación Programada (ERRP) de La Paterna en Las Palmas de Gran Canaria, de conformidad con el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

El ámbito de actuación está compuesto por 817 viviendas distribuidas en 23 edificios y los espacios urbanos circundantes. Las actuaciones a realizar se pueden dividir en dos tipologías principales:

- Regeneración urbana y mejora del entorno físico.

- La realización de obras análogas a las de rehabilitación de las viviendas.

La sociedad mercantil consultante cita el tipo cero previsto en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012. Asimismo cita el artículo 50.Cuatro del citado cuerpo legal que contiene la definición de obras de rehabilitación de edificaciones.

Con base en la extensa documentación que se aporta en el escrito presentado, textualmente plantea las siguientes cuestiones:

¿Pueden considerarse las contrataciones de suministro e instalación de ascensores de manera conjunta con la restante obra de rehabilitación a efectos de aplicar la exención del artículo 50 de la Ley 4/2012?

¿Pueden considerarse las contrataciones de suministro e instalación de ascensores de manera conjunta con la restante obra de rehabilitación a efectos de contabilizar el coste total de la intervención para realizar el cálculo del artículo 50. Cuatro .2 de la Ley 4/2012?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No resulta aplicable el tipo cero a que se refiere el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 a las ejecuciones de obra objeto de consulta, ni existe en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 ningún supuesto de exención aplicable a dichas ejecuciones de obra.

Visto el escrito presentado por Doña Marina Más Clemente con NIF 43759554F, en representación de SOCIEDAD MUNICIPAL DE GESTIÓN URBANÍSTICA DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA (GEURSA) con NIF A35660844, en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Derivado de su consideración como medio propio personificado y servicio técnico del Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria, la sociedad mercantil consultante ha sustituido, por causas sobrevenidas, al Ayuntamiento citado como ente gestor de las actuaciones de impulso de rehabilitación a nivel de barrio correspondiente al Entorno Residencial de Rehabilitación Programada (ERRP) de La Paterna en Las Palmas de Gran Canaria, de conformidad con el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

El ámbito de actuación está compuesto por 817 viviendas distribuidas en 23 edificios y espacios urbanos circundantes. Las actuaciones a realizar se pueden dividir en dos tipologías principales:

- Regeneración urbana y mejora del entorno físico.

- La realización de obras análogas a las de rehabilitación de las viviendas.

La sociedad mercantil consultante cita el tipo cero previsto en el artículo 52.j) de la Ley 4/2012. Asimismo cita el artículo 50.Cuatro del citado cuerpo legal que contiene la definición de obras de rehabilitación de edificaciones.

Con base en la extensa documentación que se aporta en el escrito presentado, textualmente plantea las siguientes cuestiones:

¿Pueden considerarse las contrataciones de suministros e instalación de ascensores de manera conjunta con la restante obra de rehabilitación a efectos de aplicar la exención del artículo 50 de la Ley 4/2012?

¿Pueden considerarse las contrataciones de suministro e instalación de ascensores de manera conjunta con la restante obra de rehabilitación a efectos de contabilizar el coste total de intervención para realizar el cálculo del artículo 50.Cuatro.2 de la Ley 4/2012?

SEGUNDO.- Procede, en primer lugar, determinar la naturaleza de las actuaciones que se pretenden realizar.

El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 dispone:

"*2. En particular se consideran entregas de bienes:*

(...)

4º Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del número 5 del artículo 5 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 40 por 100 de la base imponible."

Por otra parte, el artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991 dispone:

"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

6º Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4.º del número 2 del artículo 6.º de esta Ley."

No existe en la regulación del IGIC un concepto de ejecución de obra, por lo que su determinación habrá que establecerla atendiendo a lo expresado en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que "*Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil".*

El citado artículo del Código Civil señala que "*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*."

En relación con lo anterior, hay que considerar que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes responda, jurídicamente, al concepto de arrendamiento de obra regulado en el Derecho Civil.

Si bien la delimitación del concepto de ejecución de obra respecto de otras figuras de contratos, como es el de arrendamiento de servicios, puede resultar, en algunos supuestos, dificultosa, no se trata de un concepto jurídico indeterminado, puesto que la regulación de dicha figura se encuentra contenida en el Código Civil.

A estos efectos, el artículo 1544 del Código Civil dispone que "*En el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto*". Por tanto, atendiendo a dicha definición, lo propio del arrendamiento de obra es la obligación de ejecutar o realizar una obra, es decir, obtener un resultado, pudiendo acordarse que el ejecutante ponga solamente su trabajo o que también aporte los materiales correspondientes (artículo 1588 Código Civil). Por otro lado, en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

Resulta de interés el informe, de fecha 25 de mayo de 2010, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda, solicitado por la Dirección General de Tributos estatal, que en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios señala lo siguiente:

"*La distinción entre el arrendamiento de servicios, locatio conductio operarum, y el*

arrendamiento de obra, locatio conductio operis, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo "(...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTS de 4 de febrero de 1950, 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata o sostiene en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal."

De todo lo anterior cabe colegir que la ejecución de obra persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de operaciones.

Por tanto, se entiende por ejecución de obra aquel contrato en virtud del cual una de las partes (empresario) se obliga respecto de la otra (cliente) a la producción eficaz de un determinado resultado (obra) a cambio de un precio.

La ejecución de obra implica la obtención de una obra (bien) distinta a los bienes que se hayan utilizado para su realización. La innovación que requiere la existencia de una ejecución de obra está presente cuando del trabajo del empresario resultara un bien distinto al de los materiales utilizados en su confección o fabricación.

Las actuaciones que se pretenden realizar las divide la sociedad mercantil consultante en dos tipologías principales:

- Regeneración urbana y mejora del entorno físico, que consiste, entre otros, en la adecuación de los espacios públicos para la accesibilidad del entorno (creación de muros y rampas accesibles), la ejecución de centros de transformación con el cableado necesario para la adaptación de la línea de media tensión y alumbrado.

- La rehabilitación de las viviendas, que implica la puesta de un ascensor en cada portal con acceso directo a las viviendas a través del balcón de la fachada, instalación de paneles fotovoltaicos en la cubierta y retirada del amianto que sea necesario para dicha instalación, mejora de la envolvente del edificio con pinturas reflexivas en fachada que disminuyen la absorción de la radicación solar y con aislamiento térmico en las cubiertas, mejora de la carpintería de aluminio en la fachada con la adaptación necesaria para el desembarque de los ascensores y la intervención con rampas y escaleras que den accesos a los portales dotando de accesibilidad a los espacios comunes.

Parece claro que nos encontramos ante ejecuciones de obras.

La cuestión siguiente es determinar si la ejecución de obra tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios.

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 6 de octubre de 2014, resolviendo un recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Gobierno de Canarias, señala en el penúltimo párrafo del FJ Segundo:

> "*Al no entenderlo así la Sala de instancia y considerar que para la calificación de una ejecución de obra como entrega de bienes basta con que el empresario que ejecuta la obra aporte materiales cuyo coste exceda del 20 por 100 de la base imponible*, *sienta una conclusión interpretativa equivocada que desconoce el teno*r *literal y se separa de la voluntad expresa del legislador del año 2002, cuyo designio fue restringir el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obra inmobiliaria cuyo objeto fuese la construcción de una edificación. Por ello, el nuevo artículo 6.2.4º niega la condición de entrega de bienes a las ejecuciones de obra mobiliaria y a las inmobiliarias que no consistan en la construcción o rehabilitación de una edificación."*

En dicha sentencia se fija la siguiente doctrina legal (BOE de 21 de noviembre de 2014):

> "*El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE de 8 de junio), en la redacción que le dio el artículo 8.Uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), vigente desde el 1 de enero de 2003, debe ser interpretado en el sentido de que para que una ejecución de obra tenga la condición de entrega de bienes a efectos del impuesto general indirecto canario (IGIC) ha de reunir dos requisitos: (i) que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación y (ii) que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados cuyo coste exceda el 20 por 100 de la base imponible.*"

Actualmente el porcentaje que se cita en la sentencia es el 40 por ciento.

Nada se dice en el escrito y documentación presentada que la sociedad mercantil consultante, como promotora de la ejecución de obra, aporte material alguno, por lo que nos encontramos ante una ejecución de obra que tiene la consideración de entrega de bien.

TERCERO.- Aunque en las cuestiones planteadas la sociedad mercantil consultante se refiere a la exención en el IGIC, hace mención primeramente al contenido del artículo 52.j) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regulador del tipo cero, por lo pareciera interpretar que podría ser de aplicación este supuesto de tipo cero. El citado precepto dispone:

> *"El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*
>
> *(...)*

j) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre una Administración pública y el contratista, que tengan por objeto la construcción y/o ampliación de obras de equipamiento comunitario.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra y en la anterior, se entenderá por equipamiento comunitario exclusivamente aquel que consiste en:

– Las infraestructuras públicas de telecomunicaciones y las instalaciones que estén vinculadas a ellas.

– Las infraestructuras públicas de transporte del agua.

– Las infraestructuras públicas de generación y transmisión de electricidad.

– Las infraestructuras públicas ferroviarias, comprendiendo tanto aquellas en las que la Administración pública competente sea quien las promueva directamente, como cuando la misma actúe de manera indirecta a través de otra entidad que, no teniendo la consideración de Administración pública, sea quien ostente, mediante cualquier título administrativo habilitante concedido por parte de la Administración pública, la capacidad necesaria para contratar la realización de dichas infraestructuras.

– Las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública.

– Los centros docentes de titularidad pública.

– Los centros integrantes de la red hospitalaria de titularidad pública.

– Los puertos, aeropuertos e instalaciones portuarias y aeroportuarias de titularidad pública.

– Los edificios de titularidad pública destinados a servicios sociales especializados en los términos previstos en la Ley 16/2019, de 2 de mayo, de Servicios Sociales de Canarias.

– Las afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas previstas en el artículo 26.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra y en la anterior, se entenderá por obras de ampliación aquella que determinen el aumento de la superficie útil del equipamiento comunitario, producido mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio en vuelo, subsuelo o superficie anexa a la construcción, de forma permanente y durante todas las épocas del año, incrementando la capacidad de utilización del equipamiento para el fin al que se ha destinado; asimismo, se entenderá por ampliación el incremento de las infraestructuras que permita incrementar la producción de bienes públicos a la que las mismas se destinan. Por el consejero competente en materia tributaria se determinarán las condiciones que deban cumplir las obras de

equipamiento comunitario para ser entendidas como de ampliación de conformidad con este precepto.

No se incluyen, en ningún caso, las obras de conservación, reformas, rehabilitación, o mejora de las infraestructuras citadas anteriormente.

(...)"

Este supuesto de tipo cero no resulta aplicable por las siguientes razones:

- El ámbito objetivo se circunscribe a la construcción o ampliación de obras de equipamiento comunitario; expresamente dicho precepto dispone (el subrayado es nuestro) "*No se incluyen, en ningún caso, las obras de conservación, reformas, rehabilitación, o mejora de las infraestructuras citadas anteriormente."*

- Vista la relación de obras que merecen el calificativo de equipamiento comunitario, la única posibilidad de que las obras proyectadas dispongan de tal condición es que se encuentren afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas previstas en el artículo 26.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. Este precepto dispone:

"*1. Los Municipios deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes:*

a) En todos los Municipios: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población y pavimentación de las vías públicas.

b) En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además: parque público, biblioteca pública y tratamiento de residuos.

c) En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, además: protección civil, evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, prevención y extinción de incendios e instalaciones deportivas de uso público.

d) En los Municipios con población superior a 50.000 habitantes, además: transporte colectivo urbano de viajeros y medio ambiente urbano.

Es evidente que las actuaciones proyectadas no se integran en las competencias mínimas de los municipios.

Vayamos ahora al artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, regulador de las exenciones por operaciones interiores en el IGIC. Pues bien, no existe ningún precepto aplicable a las actuaciones de impulso de rehabilitación a nivel de barrio correspondiente al ERRP de La Paterna en Las Palmas de Gran Canaria. En efecto, las únicas referencias a la rehabilitación de edificaciones se encuentra en el número 22º del artículo 50.Uno, en los términos siguientes (el subrayado es nuestro):

"*22.º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*

(...)"

La exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 20/1991 contempla la exención aplicable a la entrega de una edificación después de su rehabilitación, no declara exenta la propia rehabilitación.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que no resulta aplicable el tipo cero a que se refiere el artículo 52.j) de la Ley 4/2012 a las ejecuciones de obra objeto de consulta, ni existe en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 ningún supuesto de exención aplicable a dichas ejecuciones de obra.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 6 de noviembre de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez